

INTERPRETACIJA ČETRTEGA ODSTAVKA 70. ČLENA ZDDPO-2

Pojasnilo DURS, št. 4200-754/2013-2 01-650-05, 7. 6. 2013

V dopisu prosite za pojasnilo glede izvajanja četrtega odstavka 70. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12). V nadaljevanju povzimate omenjeno določbo in podajate svoje razumevanje. Četrty odstavek 70. člena ZDDPO-2 določa, da se lahko od davčnega organa delno ali v celoti zahteva vračilo zneska davčnega odtegljaja, ki je bil od dividend in dohodkov, podobnih dividendam, plačan v skladu s prvim odstavkom istega člena, če ga nerezident delno ali v celoti ni mogel uveljavljati v državi rezidentstva in je do nezmožnosti uveljavljanja prišlo po izračunu, odtegnitvi in plačilu davka. Postopek za uveljavljanje vračila davka je določen v tretjem do petem odstavku 383. a člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB4, 32/12 in 94/12), po katerem zahtevek za vračilo davka s priloženo izjavo (pod katero razumete izjavo prejemnika dohodka, da si davka v svoji državi rezidentstva ni mogel odbijati) in potrdilom o rezidentstvu predloži plačnik davka. Vračilo na tej podlagi je omejeno na znesek davka, ki bi bil izračunan ob uporabi davčne stopnje, določene z mednarodno pogodbo. Razliko do celotnega zneska davčnega odtegljaja pa mora zavezanec nerezident uveljavljati s KIDO obrazcem za vračilo davka na podlagi 262. člena ZDavP-2.

Menite, da v omenjenih določbah primeri, v katerih je mogoče zahtevati vračilo davka, kot tudi sam postopek glede vračila, niso dovolj natančno določeni, zato prosite za dodatna pojasnila v zvezi s spodnjimi vprašanji. Zanima vas, ali je mogoče vračilo davka zahtevati v vseh primerih, ko odbitek oz. uveljavljanje davka v tuji državi ni mogoč. Menite, da je to možno tudi v primeru negativne davčne osnove prejemnika dohodka, oprostitve plačila davka od zadevnega dohodka v državi rezidentstva prejemnika (npr. licenčnine so v celoti ali delno izvzete iz obdavčitve v državi prejemnika) ipd. V zvezi s tem prosite za pojasnilo, ali obstaja kakšna omejitev glede pogojev, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko tako vračilo davka zahteva.

Glede postopka za uveljavljanje vračila pa vas zanima, ali je treba k taki vlogi poleg potrdila o rezidentstvu in izjave priložiti še kakšna dodatna dokazila, da prejemnik dohodka davka ni mogel uveljavljati v državi rezidentstva. V omenjenih predpisih dodatna dokazila niso navedena, v Pravilniku o izvajanju ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 60/07) pa ni dodatnih navodil v zvezi z interpretacijo zadevnega člena. Sklepno vas zanima, ali se lahko preveč plačani davek nakaže tudi neposredno prejemniku dohodka, tj. da je v zahtevku naveden bančni račun prejemnika, glede na to, da se vračilo davka sicer opravi plačniku davka, ki mora o tem, v skladu s petim odstavkom 383. a člena ZDavP-2, obvestiti prejemnika dohodka.

V nadaljevanju pojasnjujemo.

Vračilo davka je povezano z določbo tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2 in namenom te določbe, na podlagi katere je treba zagotoviti oprostitvev plačila davčnega odtegljaja od dividend in dohodkov, podobnih dividendam, če nerezident po tej določbi plačila davčnega odtegljaja v Sloveniji ne bi mogel uveljavljati v svoji državi rezidentstva in bi s tem prišlo do neenake davčne obravnave prejemnikov dividend rezidentov in nerezidentov. Zahtevek za vračilo davka vloži plačnik davka, k vlogi pa mora priložiti potrdilo o rezidentstvu in ustrezno izjavo prejemnika dividend, verodostojnost katere se dodatno preverja. Ker je predhodno plačilo davka izvedeno v imenu zavezanca nerezidenta, ki je prejemnik dohodka, se lahko vračilo davka po postopku preko plačnika davka izvede tudi na bančni račun prejemnika dohodka.

Ureditev glede oprostitve plačila davčnega odtegljaja od dividend in dohodkov, podobnih dividendam, je bila v 70. členu ZDDPO-2 uvedena z namenom odpravljanja neenake

davčne obravnave naložb domačih vlagateljev v primerjavi z naložbami vlagateljev iz drugih držav članic EU in EGP, ki je izhajala iz dejstva, da si rezident Slovenije prejete dividende izvzema iz davčne osnove na podlagi 24. člena ZDDPO-2, medtem ko je za nerezidenta, prejemnika dividend, določena obveznost plačila davčnega odtegljaja v primeru, da ne izpolnjuje pogojev za oprostitev na podlagi 71. člena ZDDPO-2.

Navedeno je treba upoštevati pri razlagi določb 70. člena ZDDPO-2 o oprostitvi plačila davčnega odtegljaja. V skladu s četrtem odstavkom 70. člena ZDDPO-2 je tako določena pravica do delnega vračila davka ali vračila davka v celoti, če ga nerezident delno ali v celoti ni mogel uveljavljati v državi rezidentstva in je do nezmožnosti prišlo po izračunu, odtegnitvi in plačilu davka. Pravica do vračila davka je vezana na določbo tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2, na podlagi katere je treba zagotoviti oprostitev plačila davčnega odtegljaja od dividend in dohodkov, podobnih dividendam, če nerezident po tej določbi plačila davčnega odtegljaja v Sloveniji ne bi mogel uveljavljati v svoji državi rezidentstva¹, transakcija pa ne pomeni izogibanja davkom. V primeru, ko nerezident davek, plačan v Sloveniji, v državi rezidentstva lahko odšteje od davčne obveznosti, se obravnava, kot da davka ni plačal, zato oprostitev plačila davčnega odtegljaja v Sloveniji v takem primeru ni določena.

Situacije, v katerih se šteje, da nerezident davka v državi rezidentstva ni mogel uveljavljati, v zakonu niso natančno določene, ampak je zgolj primeroma navedeno, da kot nezmožnost uveljavljanja šteje tudi ukrep izvzema dividend iz davčne osnove. To pomeni, da se mora oprostitev plačila davčnega odtegljaja, na podlagi namena določb tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2, zagotoviti v vseh primerih, ko bi imela nezmožnost uveljavljanja za posledico neenakopravno davčno obravnavo zavezanca rezidenta in nerezidenta, pri čemer pa je še posebej poudarjeno, da se oprostitev ne dovoli v primerih, ko transakcija nima ekonomske podlage in pomeni izogibanje davkom. Med situacijami, v katerih nerezident v državi rezidentstva ne more uveljavljati v Sloveniji plačanega davka, so med drugim lahko neobdavčitev tujih dividend, stečaj prejemnika dohodka, davčna izguba ipd. Primeri nezmožnosti uveljavljanja v Sloveniji plačanega davka pa so posredno določeni tudi v postopkovnih določbah. V četrtem odstavku 383. a člena ZDavP-2 je določeno, da se vračilo davka opravi le za del zneska, ki ga nerezident ni mogel v celoti uveljaviti v državi rezidentstva, saj velja metoda odbitka, po kateri je upoštevanje v tujini plačanega davka dovoljeno le do zneska davka, ki bi ga od tega dohodka nerezident plačal v državi rezidentstva, če odbitek ne bi bil možen.

To pomeni, da je nezmožnost uveljavljanja davka lahko tudi posledica metode odprave dvojne obdavčitve v državi rezidentstva zavezanca. Vendar pa je treba v zvezi s tem opozoriti, da v primerih, ko zavezanec v državi rezidentstva lahko izbira metodo za odpravo dvojne obdavčitve dividend in dohodkov, podobnih dividendam, v državi rezidentstva, kot je to urejeno v ZDDPO-2 (24. člen določa izvzem dividend, medtem ko lahko zavezanec odpravlja dvojno obdavčitev tudi na podlagi določb 62. člena, ki omogoča odbitek tujega davka), niso izpolnjeni pogoji za oprostitev plačila davčnega odtegljaja v Sloveniji na podlagi tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2, saj ima zavezanec nerezident od davčne obveznosti v državi rezidentstva možnost odšteti v Sloveniji plačan davek. V teh primerih je možno le vračilo davka za del zneska, ki ga zaradi uporabe metode navadnega odbitka v državi rezidentstva ni bilo mogoče uveljavljati.

Zahtevek za vračilo davka v skladu s tretjim odstavkom 383. a člena ZDavP-2 vloži plačnik davka v petih letih od plačila davka, k vlogi pa mora priložiti ustrezno izjavo prejemnika dividend, da izpolnjuje pogoje iz tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2 in potrdilo o rezidentstvu prejemnika dividend za davčne namene v času izplačila. V izjavi mora prejemnik dividend nerezident tako navesti, da je v državi rezidentstva zavezanec za davek od dohodkov, v primeru poslovne enote v Sloveniji, da ne gre za dohodke, ki so plačane tej enoti, da v državi rezidentstva ne more uveljavljati oz. si povrniti slovenskega davka in razloge za nezmožnost uveljavljanja ter, da transakcija ne pomeni izogibanja davkom.

Verodostojnost izjave lahko zavezanec podkrepi s prepisom zakonske določbe v državi rezidentstva, na podlagi katere ni mogel uveljavljati v Sloveniji plačanega davka ali s podobnim dokazilom (npr. prepis predpisa o izvzemu tujih dividend iz davčne osnove, o odpravi dvojne obdavčitve, prepis določbe o oprostitvi od obdavčitve oz. obdavčitvi po stopnji 0 %, priloga k davčnemu obračunu, iz katere izhaja, da nerezident celotnega zneska davka ni mogel uveljavljati zaradi metode odbitka ipd.). Davčni organ verodostojnost izjave ugotavlja po načelu proste presoje dokazov v skladu z 10. členom Zakona o splošnem upravnem postopku – ZUP (Uradni list RS, št. 24/06-UPB2, 105/06-ZUS-1, 126/07, 65/08, 49/09 Odl.US: U-I-54/06-32 (48/09 popr.), 8/10). V primeru dvoma lahko navedbe iz izjave preveri na podlagi mednarodne izmenjave informacij.

Ne glede na to, da zahtevke za vračilo davka vloži plačnik davka, mora v skladu s petim odstavkom 383. a člena ZDavP-2 o tem obvestiti prejemnika dohodka, saj je davek izračunan, odtegnjen in plačan v imenu prejemnika dohodka. Postopek vračila davka je urejen preko plačnika davka iz administrativnih razlogov, zaradi katerih je pri taksativno naštetih dohodkih z virom v Sloveniji, ki jih dosegajo nerezidenti, v ZDDPO-2 pri pobiranju davka od dohodkov pravnih oseb določena prevailitev izpolnjevanja davčne obveznosti na izplačevalca dohodka oz. plačnika davka v imenu zavezanca nerezidenta kot prejemnika dohodka. Ker je predhodno plačilo davka izvedeno v imenu zavezanca nerezidenta, ki je prejemnik dohodka, se lahko vračilo po postopku preko plačnika davka izvede tudi na bančni račun prejemnika dohodka.

¹ *Enaka oprostitvev od plačila davčnega odtegljaja je na podlagi petega odstavka 70. člena ZDDPO-2 zagotovljena tudi v primeru, ko se dividende in dohodki, podobni dividendam ter obresti izplačujejo nerezidentom iz tega odstavka pokojninskim skladom, investicijskim skladom in zavarovalnicam, ki lahko izvajajo pokojninski načrt, pod pogoji iz tretjega odstavka 61. člena ZDDPO-2, če plačila davčnega odtegljaja v Sloveniji ne morejo uveljavljati v svoji državi rezidentstva. V teh primerih je izrecno določeno, da kot nezmožnost uveljavljanja velja tudi oprostitvev od obdavčenja ali obdavčitev teh dohodkov po stopnji 0 %. V skladu z namenom določbe pa se presojuje tudi drugi primeri nezmožnosti uveljavljanja kot je obrazloženo v nadaljevanju. Po določbi šestega odstavka 70. člena ZDDPO-2 se vračilo davka tudi v tem primeru zagotavlja po pravilih iz četrtega odstavka istega člena.*